

**О. В. МЕЛЕНЬ**, доц. НТУ«ХП»;

**Ю.О. ТОРЯНИК**, студент НТУ «ХП»

У статті розглянуто сутність та природу рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Проаналізовано різні погляди щодо відповідної проблеми. Здійснено аналіз систем регулювання нормативних актів. На основі опрацьованого матеріалу запропоновано власну систему рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** рівні регулювання бухгалтерського обліку, нормативно-правовий акт, систематизація, рівнева структура.

## **ДОСЛІДЖЕННЯ ТА АНАЛІЗ РІВНІВ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

**Вступ.** Реформування бухгалтерського обліку в Україні, його адаптація до ринкових умов і міжнародних стандартів висунули досить високі вимоги до кваліфікації сучасних бухгалтерів. У своїй роботі, перед фахівцями з бухгалтерського обліку, аудиту постала необхідність керуватися різними нормативно-правовими актами. Враховуючи значний масив нормативної інформації, наявність колізій (особливо ієрархічних) проблема орієнтування у нормативній базі стає надзвичайно актуальною.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженнями проблеми нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку у тій чи іншій мірі займалися такі вчені-економісти, як Ф.Ф.Бутинець, П.І.Гайдуцький, Л.Б.Гнатишин, Д.І.Дема, М.Я.Дем'яненко, С.І.Дем'яненко, С.І.Дерев'яненко, В.А.Дерій, В.М.Жук, С.В.Івахненко, Г.Г.Кірейцев, М.М.Коцупатрий, О.С.Кривоконь, Я.І.Костецький, М.Ф.Кропивко, В.Г.Лінник, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, М.М.Коцупатрий, П.Т.Саблук, Т.Г.Маренич,

Н.Л.Правдюк, П.Т.Саблук, Т.М.Сторожук, В.В.Сопко, Л.К.Сук[3], П.Я.Хомин, Ю.С.Цаль-Цалко та інші. Але це питання залишається досить дискусійним.

**Мета дослідження.** Метою дослідження є аналіз і порівняння існуючих рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні та розробка власної системи регулювання бухгалтерського обліку.

**Матеріали досліджень.** У найбільш загальному вигляді систематизацію нормативних актів можна розглядати як їхнє впорядкування у систему за певним критерієм. Найбільш розповсюдженим критерієм є систематизація за юридичною силою, оскільки при колізії (регулюванні двома чи більше нормативними актами одного й того самого питання) є можливість визначити положення якого акту застосовувати. Крім того систематизація нормативних актів за юридичною силою дозволяє виокремити рівні нормативного регулювання.

Івахненко С.В. розглядає трирівневу структуру нормативного регулювання бухгалтерського обліку [2]. Перший рівень становлять закони України. Другий – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та План рахунків бухгалтерського обліку. Третій – Накази та листи Міністерства фінансів, які роз'яснюють застосування П(С)БО. Очевидно, що вчений при побудові даної системи виходив із загальновизнаного поділу нормативних актів на закони та підзаконні акти. І якщо з самою концепцією яка покладена в основу відповідного поділу погодитися можливо, то структура загалом викликає нарікання (рис. 1).

Постає питання куди слід віднести рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку та облікової політики? Чи варто окремо виділяти Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України, Накази Державного комітету статистики України Нормативно-правові акти та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших організацій.

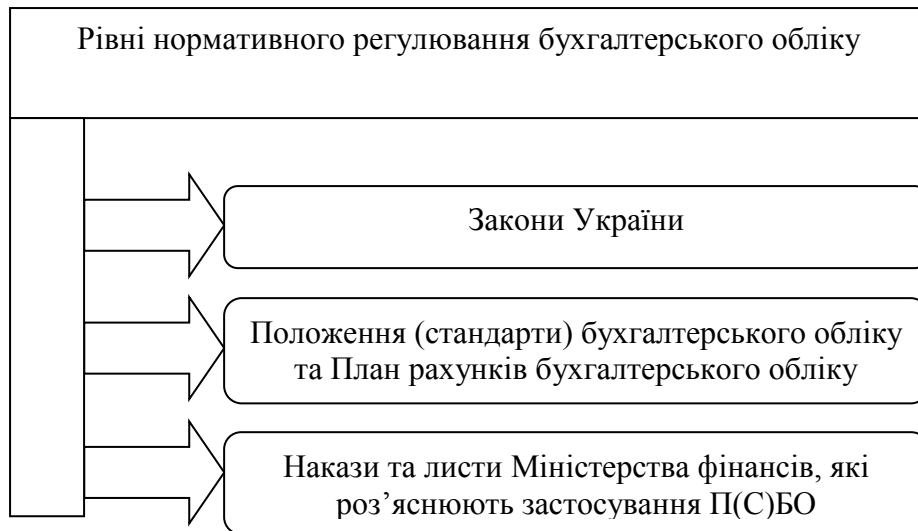


Рис. 1 – Структура рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку за С.В. Івахненко.

Більш досконалу, на наш погляд, структуру рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку запропонували Петренко Н.І., Бутинець Ф.Ф [1]. Вчені пропонують п'ять рівнів нормативного регулювання. На першому рівні розташовані Конституція України, Кодекси законів і Закони України, далі йдуть Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету міністрів України, третій рівень займають П(С)БО, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, четвертий – нормативно-правові акти та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших організацій, які розробляються і затверджуються на основі П(С)БО, п'ятий – рішення (накази, розпорядження) щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (рис. 2).

На наш погляд, Конституція України, Кодекси законів і Закони України повинні складати три окремі рівні.

Відповідно до статті 8 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй. Можна сміливо стверджувати що цим положенням Конституція дає саму можливість здійснювати поділ нормативних актів за ієрархією.

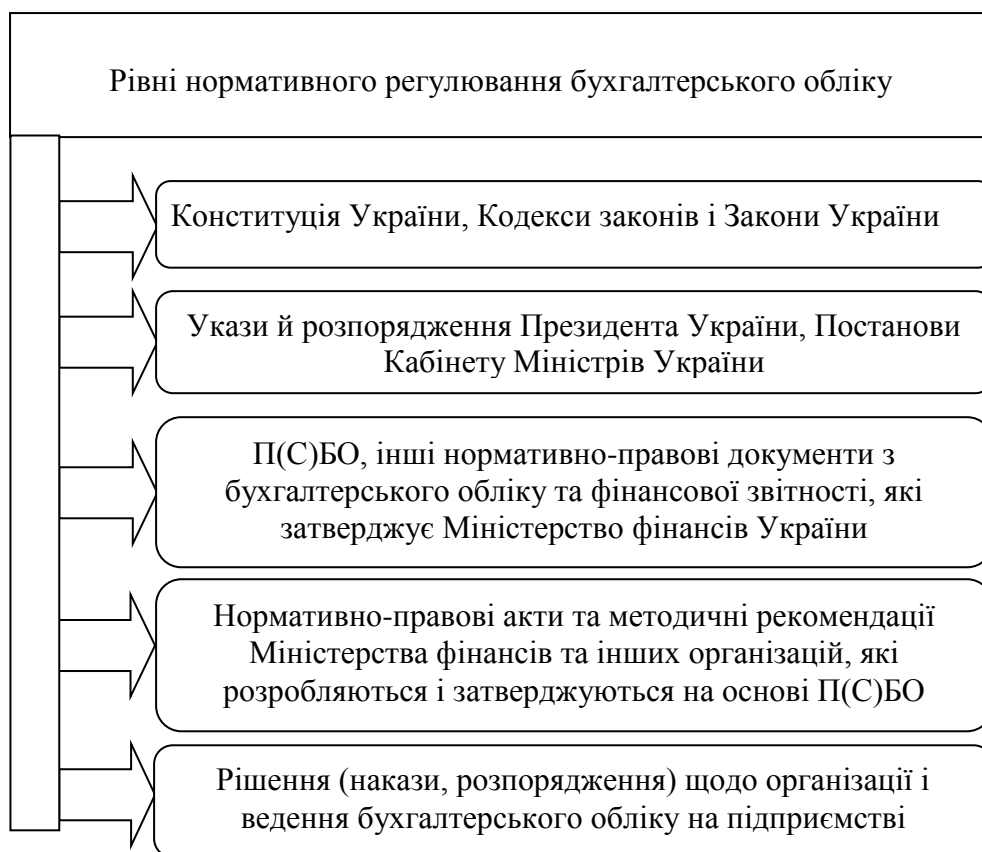


Рис. 2 – Структура рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку за Н.І. Петренко.

Втім, якщо виділення Конституції на окремий рівень має більше теоретичний характер, то виокремлення міжнародних договорів має практичні цілі. Справа в тому що в Україні закріплений примат міжнародного права. Відповідно до статті 19 Закону України «Про міжнародні договори» чинні міжнародні договори України, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства і застосовуються у порядку, передбаченому для норм національного законодавства. Якщо міжнародним договором України, який набрав чинності в установленому порядку, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені у відповідному акті законодавства України, то застосовуються правила міжнародного договору.

Це положення можливо прослідкувати у законодавстві. Так пункт 3.2 статті 3 Податкового кодексу України зазначає якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено

інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору. Ідентичне положення містить стаття 10 Цивільного кодексу України – чинний міжнародний договір, який регулює цивільні відносини, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, є частиною національного цивільного законодавства України. Якщо в чинному міжнародному договорі України, укладеному у встановленому законом порядку, містяться інші правила, ніж ті, що встановлені відповідним актом цивільного законодавства, застосовуються правила відповідного міжнародного договору України.

Також, на наш погляд, необхідним є виділення кодексів серед інших законів. Ця необхідність обумовлюється по-перше центральним місцем кодексу у відповідній галузі права, по-друге певними положеннями самих кодексів. Так відповідно до статті 4 ЦКУ якщо суб'єкт права законодавчої ініціативи подав до Верховної Ради України проект закону, який регулює цивільні відносини інакше, ніж відповідний кодекс, він зобов'язаний одночасно подати проект закону про внесення змін до Цивільного кодексу України. Поданий законопроект розглядається Верховною Радою України одночасно з відповідним проектом закону про внесення змін до Цивільного кодексу України. Цим положенням законодавець ніби закріплює «зверхність» Цивільного кодексу відносно інших законів даної галузі.

Заслуговує на увагу положення пункту 5.2 статті 5 ПКУ – у разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням Податкового кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення відповідного Кодексу.

На нашу думку, найбільш оптимальною є запропонована нижче восьмирівнева структура яка виключає недоліки характерні іншим поглядам (рис. 3).

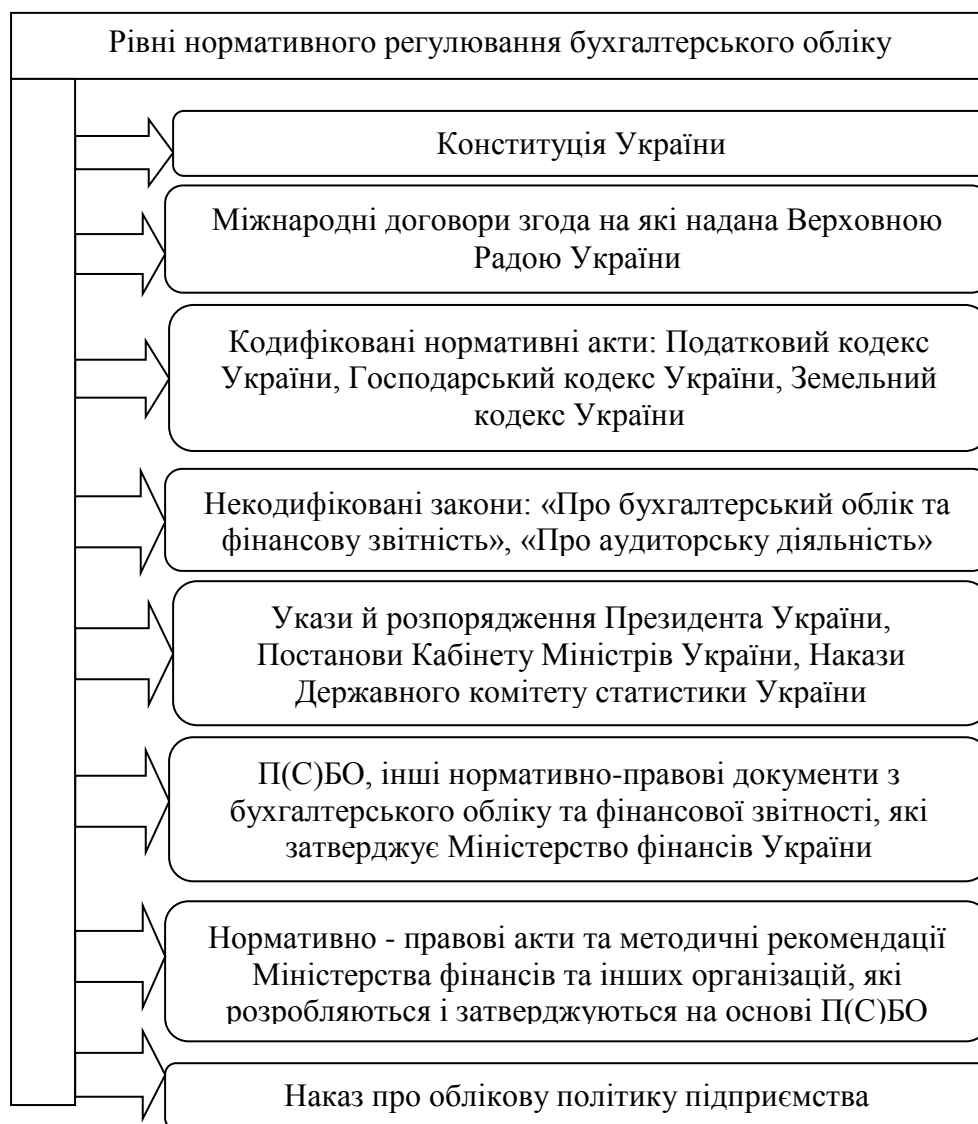


Рис. 3 – Восьмирівнева структура рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку

**Висновки.** Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється розгалуженою системою нормативних актів. Для правильного застосування того чи іншого акту, особливо якщо є певна прогалина чи колізія, велике значення має розуміння рівнів регулювання бухгалтерського обліку. В зв'язку з цим було проведено аналіз структури рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку запропонованих С.В. Івахненко та Н.І. Петренко і запропоновано власний підхід, який, на наш погляд, більш детально показує структуру існуючих в Україні нормативно-правових актів та

важливість кожного з них для ведення бухгалтерського обліку.

1. Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні /Н.І. Петренко, О.В. Філозоф // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 1 (16) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 219-228.
2. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. — 4-те вид., випр. і доп. — К.: Знання, 2008. — 343 с.
3. Студентський науковий вісник : науково-теоретичний журнал / В. С. Шибанін (гол. ред.) та ін. — Миколаїв, 2013. — Вип. 2 (9). Ч.1. — 938 с.
4. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств — Сокіл О.Г., к.е.н., доцент. Таврійський державний агротехнологічний університет.